

中图分类号: F272.9 文献标识码: A 文章编号: 1001-4950(2003)-12-0036-04

论会计准则制定机构组织架构的国际趋同性

聂志萍

(厦门大学 会计系, 福建 厦门 361005)

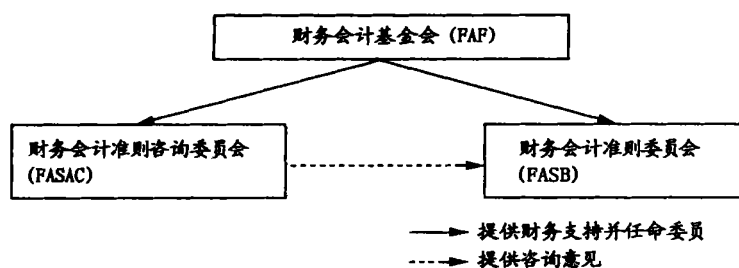
摘 要: 本文通过对美、英、澳、加、德、法、日、韩等国会计准则制定机构和国际会计准则制定机构的组织架构进行比较, 分析和归纳了各国会计准则制定机构的组织架构与美国模式趋同的特征, 并就该趋同现象反映出的会计准则性质作了进一步的探讨。

关键词: 会计准则性质; 会计准则制定机构; 组织架构; 改革; 趋同

近年来, 世界各国纷纷对会计准则制定机构实行改革, 主要趋势为美国准则制定机构的组织架构模式不断地被各国和各地区所“克隆”。尽管机构的改革是一种形式上的变化, 但众多“克隆”现象背后蕴藏着深层次的原因。本文拟先运用会计准则的性质对美国模式进行评价, 然后采用国别比较研究的方法来阐述趋同现象及其成因, 并预测其未来走势。

一、美国会计准则制定机构的组织架构模式

图 1 列出了美国会计准则制定机构组织形式的基本架构: 财务会计基金会 (FAF)¹、财务



会计准则委员会 (FASB) 和财务会计准则咨询委员会 (FASAC)。FAF 作为一个民间组织, 得到了美国会计学会 (AAA)、美国注册会计师协会 (AICPA) 和财务经理协会 (FEI) 等 8 个组织的联合支持, 负责为 FASB 和 FASAC 筹集资金, 并为它们选择各自的委员。FASB 的

资料来源: 美国会计准则委员会的网站。

图 1 美国会计准则制定机构的基本组织架构

的主要目标是建立和完善财务会计和报告准则, 为财务信息的利益相关者提供指导。FASAC 的主要职责是就提到议事日程上的计划、计划的优先安排和准则制定程序等事宜向 FASB 提

收稿日期: 2003-10-10

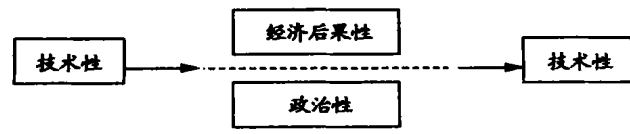
作者简介: 聂志萍 (1979-), 女, 厦门大学会计系硕士研究生。

供建议。2003 年 FASAC 有 33 名成员, 职业背景多种多样(www. fasb. org)。

美国会计准则制定机构的组织架构从会计程序委员会(CAP)、会计原则委员会(APB) 到今天的 FASB, 已经历了数次变迁, 追根溯源, 变迁背后的决定因素是对会计准则诸多性质的权衡。

目前, 关于会计准则性质的主流观点包括: (1) 会计准则具有技术性, 即会计准则被认为是一种纯粹的技术手段; (2) 会计准则具有经济后果性(Zeff, 1978), 即会计准则的制定会影响社会资源的配置和社会财富的再分配(Rappaport, 1976); (3) 会计准则具有政治性, 即准则的制定过程因各方对准则的经济后果产生的预期而演变成一个政治过程。即使美国会计准则制定机构是个民间组织, 它也会演变成政治机构, 不可避免地成为各利益集团出于各自利益进行讨价还价的平台。

在会计准则诸多性质中, 准则的技术性贯穿始终, 既是起点, 也是终极目标。而准则的经济后果性及政治性(政治性可以看作经济后果性在政治领域内的延伸), 既对技术性目标的实现产生干扰, 又在客观上推动准则的发展, 使之逐渐朝着技术性逼近(参见图 2)。



资料来源: 杜兴强. 加入 WTO 与中国会计的国际化. 厦门大学出版社, 2003。
图 2 会计准则三大性质之间的关系

结合会计准则性质, 仔细评析美国会计准则制定机构的组织架构模式, 笔者认为, 从目前来看, 它是较为成熟、完善的, 是对准则技术性和非技术性综合考虑的产物。

经济基础决定上层建筑, 从这层意义上来说, FAF 作为资金提供者, 对保障会计准则的技术性, 至关重要。FAF 充当着 FASB 和 FASAC 的保护伞, 起到抵制外部压力、保证准则制定机构独立性的屏障作用。

FASAC 则给各方提供了一个游说的平台, 其成员均为会计信息的利益相关者, 广泛的代表性使得各个利益集团有机会发表各自的意见, 促使 FASB 能够按照“公共选择”思路对正在制定的会计准则进行不断完善, 提高会计准则的质量及社会认同性。此外, FASAC 的存在还可以敏锐地“触及”急需会计准则规范的领域, 并对 FASB 提供建议, 提高会计准则的及时性。

FASB 由专职、计酬委员构成, 他们必须与以往的雇主割断一切利益联系。这样, 他们在制定准则时才会具有形式和实质上的独立性。此外, 任期较长(两届连任则可达 10 年之久) 使他们能以较长远、中立的眼光来看待准则的制定, 较少地受到利益集团的干扰。更重要的是, 直接为 FASB 提供资金的 FAF 和提供建议的 FASAC 不能就制定准则的具体技术问题对 FASB 施加压力, 这一点凸显出技术性作为会计准则首要属性的特征。

正是由于美国会计准则制定机构在组织形式上具有上述优点, 这种美国模式才有可能被世界各国(组织) 模仿并得以快速繁衍。

二、各国会计准则制定机构组织架构之比较

1. 英国。英国会计准则制定机构在经历了由会计准则筹划委员会(ASSC)、会计准则委员会(ASC) 到会计准则理事会(ASB) 的数次变迁后, 其组织架构已类似于美国模式, 不仅有承担基金会职责的财务报告委员会(FRC), 有致力于准则制定的会计准则理事会(ASB), 而且还

有负责与工商业界沟通的财务报告审查委员会(FRRP)。

2. 澳大利亚。澳大利亚 1999 年的公司法改革计划法案确立了新的会计准则制定机构的组织架构模式,建立了财务报告委员会(FRC),下设澳大利亚会计准则委员会(AASB)。

3. 加拿大。加拿大的会计准则制定机构的组织形式主要由会计准则监管委员会(AG-SOC)和会计准则委员会(ACSB)构成。2000 年,加拿大特许会计师协会(CICA)设立了 AG-SOC,并为之提供资金。ACSOC 的职能是负责监管 ACSB,并为 ACSB 提供建议。

4. 日本。2001 年 7 月 26 日,日本参照美国模式成立了财团法人财务会计准则基金会(FASF)。FASF 下设相对独立的准则制定机构——日本会计准则理事会(ASBJ)及主题咨询委员会(TAC)(www.jicpa.or.jp/n_eng)。

5. 法国。1998 年,法国设立了民间会计准则制定机构——会计准则委员会,该委员会由经济财政部领导,其成员半数以上来自政府部门(Alan Roberts, 1997),因此它具有较浓的官方色彩。

6. 德国。为促进本国资本市场的发展,德国于 1998 年参照美国准则制定机构的组织(FAF—FASB)模式,建立了独立的德国会计准则委员会(GASC—DRSC)。为区别起见,一般称为德国会计准则制定委员会,其特色是司法部对会计准则制定工作具有监管权(Liesel Knorr, 1998)。

7. 韩国。1998 年亚洲金融危机对韩国经济产生了严重影响。为获得世界银行的贷款,韩国政府同意接受贷款附加条款,成立了独立的民间会计准则制定机构。韩国会计基金会和韩国财务会计准则委员会于 1999 年 9 月正式成立并开始运作。

8. 国际会计准则理事会。国际会计准则理事会(IASB)的组织架构,在 2001 年改组后与美国模式如出一辙,其主体架构包括国际会计准则基金会(IASC Foundation)、国际会计准则理事会(IASB)、准则咨询理事会(SAC)。事实上,它们的职责及其成员构成等均与美国模式极为相似。

以上对会计准则制定机构组织架构进行的比较,虽然只是基于少数几个国家和组织,但由于这些样本的典型性,以及它们对其他国家和组织可能产生的深远影响(尤其是 IASB 对其成员国就会计准则制定机构组织架构的直接要求,可能引发更多类似日本的体制变革),可以推断各国会计准则制定机构的组织架构模式确实正在走向趋同。

三、组织架构趋同成因分析

各国(或组织)会计准则制定机构的组织架构之所以会呈现出趋同现象,并且以美国作为“克隆”的蓝本,其背后的原因笔者认为主要有三方面:

1. 在全球经济一体化的大背景下,尤其是会计准则的主要服务对象——资本市场正呈现出国际化的趋势,会计准则作为一种信息管制方式,恰如一把“双刃剑”,高质量、可比性的会计准则可以推动资本市场的发展,但低质量、缺乏协调的会计准则有可能成为资本跨国界流动的障碍。如果某国(或组织)准则的制定有违于世界统一发展的潮流,那么该国资本市场将无法壮大。

2. 为了积极融入会计准则的国际协调进程,在制定会计准则时应明确会计准则倾向于何种性质。本文在第一部分就提出准则性质正朝着技术性发展,这一点从历次经济危机后会计界及企业界对制定准则的讨论就能很明显地看出。美国安然事件后,人们对股票期权的会计处理方式的反思又是一个有力的佐证。

3. 目前,会计准则技术性加强的趋势首先反映在组织架构上。组织架构的选择是会计准则发展的反映。一旦准则制定呈现出朝着技术性发展的趋势,组织架构的设计者就会从保证准则制定

的独立性出发,来确保技术性的实现。从这个角度来说,作为民间组织的基金会的出现是一种必然,它能够为准则制定机构提供良好的屏障作用。人们原以为,安然事件的发生会引发政府主导的会计准则制定模式。但政府主导绝不能等同于政府直接制定或民间制定,政府审批的模式,原因很简单,因为政府也是会计准则的一大利益相关者,其独立性并不比民间机构更高和更值得信赖。否则,世界各国的会计准则就不会大多选择以民间制定为主的模式。若政府享有过多的准则制定权,那么只会引起新的寻租现象。因此,基金会的性质不能是官方的,但很有可能是半官方性质的,这能提高准则制定的权威性,同时又能维系相对独立性。准则制定机构应由具有技术背景的专职成员组成,且成员任期要相对较长,这些特点也在成为一种趋势。

以上是趋同化的主要成因,还有其他原因促成这一趋同现象,如:(1)强势集团的影响。如美国凭借其强大经济实力影响IASB的组织架构,进而通过IASB来影响其他国家,日本模式的改变就有这一层原因,这也可以看作准则政治性的表现。(2)迫于国际社会或国际组织的压力。如韩国会计准则制定机构组织架构受到了世界银行的干预,因此就是一种被动式的变迁。(3)企图通过组织架构的改变来分享国际或区域性会计准则的制定权,如日本和德国。组织架构的改变实际上是一种新的制度安排,只有领导世界潮流或符合世界潮流的制度安排才能在全球化竞争中抢占先机。

四、结束语

美国会计准则制定机构的组织架构模式是对会计准则性质平衡考虑的产物,它确立了会计准则制定机构的基本框架。但各国对会计准则性质的把握和不同偏好则决定了框架中的细节内容有所不同,如基金会的代表性、基金会的筹资渠道、制定机构成员的背景选择、任期长短和咨询机构的广泛代表性等等,体现出“趋同存异”的特点。种种迹象表明,会计准则的技术性和非技术性并不只呈现常说的互斥关系,还有相互促进的作用。当经济后果性和政治性的影响过大时,必然要求加强技术性予以矫正,而政府借机加强管制的现实,则可视作非技术性(尤其是政治性)利用加强技术性的契机来扩大影响。

注释:

¹ FAF还下设类似于FASB的政府会计准则委员会(GASB)以及其相应的咨询机构,由于这与本文主题相关性甚微,故未在图中列示。

主要参考文献:

- [1] 葛家澍,刘峰.从会计准则的性质看会计准则的制定[J].会计研究,1996,(2).
- [2] 刘峰.会计准则研究[M].大连:东北财经大学出版社,1996.
- [3] 汪洋耀.全球会计准则:离我们还有多远[J].会计研究,2001,(3).
- [4] 周红.会计规范化管理程序:法国经验[J].会计研究,2001,(10).
- [5] 财政部会计准则委员会代表团.中日韩三国会计准则制定机构会议综述[J].2002,会计研究,(4).
- [6] 邵蓝兰.日本会计准则的改革背景与问题分析[J].会计研究,2003,(1).
- [7] Alan Roberts. The French Accounting Reform: Much ado ...? [J]. Accountancy, 1997, (10): 66.
- [8] Alfred Rappaport. Economic Impact of Accounting Standards Implication for the FASB [J]. The Journal of Accountancy, 1977, (5): 89- 98.
- [9] David Solomons. The Politicization of Accounting [J]. The Journal of Accountancy, 1978, (11): 65- 72.
- [10] Liesel Knorr. In FASB's Footsteps? [J]. Accountancy, 1998, (7): 62.
- [11] Stephen A. Zeff. The Rise of "Economic Consequences" [J]. The Journal of Accountancy, 1978, (12): 56- 63.